Die Erweiterungsfähigkeit des Wertzuwachsbegriffes

(Eine steuerrechtliche Betrachtung)

Dissertation

zur Erlangung der juristischen Doktorwürde der rechts- und staatswissenschaftlichen Fakultät der Universität Breslau.

Vorgelegt von

Günther Kuznitzky

Referendar

Spezial-Druckerei für Dissertationen Dr. Hermann Eschenhagen K.-G., Ohlau i. Schlesien.

Gedruckt mit Genehmigung
der rechts- und staatswissenschaftlichen Fakultät
der Universität Breslau.

Berichterstatter: Professor Dr. Helfritz.

Inhaltsverzeichnis.

Seite

A. Berechtigung und Notwendigkeit einer „steuerrechtlichen" Betrachtung 1

B. Definition des Wertzuwachsbegriffs. . . . 5

C. Die Möglichkeiten der Erweiterung des Wertzuwachsbegriffs. 6

D. Ablehnung der Erweiterungsfähigkeit des Wertzuwachsbegriffes. 8

I. Unzulässigkeit einer Erweiterung des Wertzuwachsbegriffes wegen Zerlegung des Erwerbspreises. 8

II. Unzulässigkeit einer Erweiterung des Wertzuwachsbegriffes wegen Verstoßes gegen § 2 des Finanzausgleichsgesetzes. 11

III. Unzulässigkeit einer Erweiterung des Wertzuwachsbegriffes wegen Verstoßes gegen § 3 des Finanzausgleichsgesetzes. . . . 20

IV. Unzulässigkeit einer Erweiterung des Wertzuwachsbegriffes wegen Doppelbesteuerung. . 22

Literaturverzeichnis.

Annalen des Deutschen Reichs für Gesetzgebung, Verwaltung und Statistik.

Anschütz, Gerhard: Die Verfassung des Deutschen Reiches 1926, 4. Aufl.

Archiv für öffentliches Recht.

Asch, Bruno: Gemeindefinanzen und -steuern in Preußen. 1925.

Ball, Kurt: Einführung in das Steuerrecht. 4. Aufl. 1927.

Derf.: Steuerrecht und Privatrecht 1924.

Becher, Carl: Reichsabgabenordnung, 4. Aufl. 1925.

Becker, Enno: Die Reichsabgabenordnung, 4. Aufl. 1925.

Berichte und Protokolle des 8. Ausschusses über den Entwurf einer Verfassung des Deutschen Reichs. Berichte der Verfassungsgebenden Deutschen Nationalversammlung 1919 Nr. 21.

Boldt, Walter: Das Reichszuwachssteuergesetz vom 14. 4. 1911, 2. Aufl. 1911.

Derf.: Die Wertzuwachssteuer. Ihre bisherige Gestaltung in der Praxis und ihre Bedeutung für die Steuerpolitik der Gemeinden 1907.

Derf.: Die Grundstückszuwachssteuer. Ihre Wiedereinführung und Neugestaltung 1926.

Bonner Festgabe für Ernst Titelmann 1923.

Borght, van der: Finanzwissenschaft 1913.

Bräuer, Karl: Grundzüge der Finanzwissenschaft in Teubners Handbuch der Staats- und Wirtschaftskunde II. 6.

Derf.: Die Neuordnung der deutschen Finanzwirtschaft und das neue Reichssteuersystem 1920.

Bredt, Johann Victor: Der Wertzuwachs an Grundstücken und seine Besteuerung in Preußen, 1907.

Brumby und Gattringer: Kommunale Wertzuwachssteuer in Preußen 1924.

Brumby: Die neue Hauszinssteuer, 2. Aufl. 1926.

Brunhuber, Robert: Die Wertzuwachssteuer. Zur Praxis und Theorie, 1906.
Bühler, Ottmar: Lehrbuch des Steuerrechts, 1927.
Cuno, Wilhelm: Erläuterungsbuch zum Zuwachssteuergesetz vom 14. 2. 1911, 1913.
Derf.: Zuwachssteuergesetz vom 14. 2. 1911.
Deutsches Steuerblatt.
Diefke, Max: Die Wertzuwachssteuer, 1908.
v. Eheberg, Karl Theodor: Finanzwissenschaft, 14. u. 15. Aufl. 1920.
Derf.: Grundriß der Finanzwissenschaft, 3. und 4. Aufl. 1920.
Festgabe für Georg v. Schanz, herausgegeben von Teschmacher 1928.
Fetzer, Franz Kurt: Die Preußische Hauszinssteuerverordnung vom 2. Juli 1926, 1927.
Finanz-Archiv: Zeitschrift für das gesamte Finanzwesen, herausgegeben von Georg Schanz.
Finanzausgleichsprobleme: Vereinsschriften des Vereins für Kommunalwirtschaft und Kommunalpolitik, e. V., herausgegeben von Erwin Stein, 1927.
Fischer, Julius: Das Steuerwesen des Deutschen Reichs, 1924.
Földes, Bela: Finanzwissenschaft 1927.
Gaertner und Jessen: Ein Reichsrahmengesetz für die Realsteuern? 1927.
Haecrecke, Ferdinand: Der Wertzuwachssteuergedanke in Deutschland, 1915.
Handbuch der Finanzwissenschaft, herausgegeben von Wilhelm Gerloff und Franz Meisel, 1927.
Handbuch des Steuerrechts, 1926, herausgegeben von Wilhelm Boethke und Hans Arlt.
Handbuch für preußische Verwaltungsbeamte. Illing-Kautz, 9. Aufl. 1908.
Handbuch der Verfassung und Verwaltung in Preußen und dem Deutschen Reich, herausgegeben von Hans Peters und Werner Hoche, 24. Aufl. 1927.
Handwörterbuch der Kommunalwissenschaften, 1924.
Handwörterbuch der Rechtswissenschaft, 1926, herausgegeben von Stier-Somlo und Elster.
Handwörterbuch der Staatswissenschaften, 4. Aufl.

Hatschek, Julius: Lehrbuch des deutschen und preußischen Verwaltungsrechts, 6. Aufl. 1927.
von Heckel, Max: Lehrbuch der Finanzwissenschaft 1907.
Helfritz, Hans: Grundriß des preußischen Kommunalrechts, 2. Aufl. 1927.
Hensel, Albert: Steuerrecht, 1924 u. 1927.
Jahrbücher für Nationalökonomie und Statistik, 3. Folge.
Jahrbuch des Steuerrechts, 1., 2., 3., 8. Jahrgang, herausgegeben von Fritz Köppe.
Jellinek, Walter: Verwaltungsrecht 1928.
Junker, Paul: Finanzwissenschaft 1925.
Juristische Wochenschrift.
Kloß: Die Rechtsprechung und das Schrifttum in Reichssteuersachen.
Kommunalfinanzen. Vorträge und Diskussion der Kommunalen Woche, Essen 1927. Schriften der Arbeitsgemeinschaft der niederrheinischen Verwaltungsakademien, 1928.
Kuhn, Karl: Das Einkommensteuergesetz, 4. Aufl. 1926.
Langenberg, Albert: Reichsfinanzverwaltung und Reichssteuern 1927.
Lion, Max: Das Reichszuwachssteuergesetz v. 14. Febr. 1911. 1912.
Lotz, Walter: Finanzwissenschaft 1917.
Derf.: Der Finanzausgleich und Bayern, 11927.
Mann, Fritz Karl: Deutsche Finanzwirtschaft 1929.
Marcuse, Paul: Das neue Steuerrecht, 2. Aufl. 1923.
Markull, Wilhelm: Kommentar zum Gesetz über den Finanzausgleich zwischen Reich, Ländern und Gemeinden. 1923.
Derf.: Kommentar zur 3. Steuernotverordnung. 1924.
Mill, John Stuart: Grundsätze der politischen Oekonomie, 1852.
Ministerialblatt für die preußische innere Verwaltung.
Mirbt, Hermann: Grundriß des deutschen und preußischen Steuerrechts, 1926.
Mitteilungen der Steuerstelle des Reichsverbandes der deutschen Industrie.
Moll, Bruno: Probleme der Finanzwissenschaft, 1924.
Moll-Kreuter: Die preußischen Kommunalabgabengesetze 4. Aufl. 1927.

Mombert, Paul: Grundzüge der Finanzwissenschaft 1928.
Most, Otto: Wirtschaft und Gemeinde 1926.
Mrozek, Alfons: Kommentar zur Reichsabgabenordnung im Handbuch des Steuerrechts in Einzelkommentaren 1921.
Mügel, Oskar: Das gesamte Aufwertungsrecht, 1925.
Mulert, O.: Kommunalfinanzen und Reichssteuerreform, 1925.
Nawiasky, Hans: Steuerrechtliche Grundfragen, 1926.
Nieberl: Reichsabgabenordnung 1925.
Nöll-Freund: Das Kommunalabgabengesetz, 8. Aufl. 1919.
Ostdeutsche Wirtschaftszeitung.
Ott, Siegfried: Das Grunderwerbssteuergesetz, 3. Aufl. 1927.
Entscheidung des preußischen Oberverwaltungsgerichts.
Pape, Ernst und Köppe F.: Finanzausgleich, 1927.
Peisker: Reichswertzuwachssteuer. Das geltende Recht und die Ziele seiner Reform, 1912.
von Pistorius: Unser Steuerrecht 1928.
Popitz: Kommentar zum Umsatzsteuergesetz 1928, 3. Aufl.
Preußisches Verwaltungsblatt.
Quassowski, L.: Gesetz über die Aufwertung von Hypotheken und anderen Ansprüchen, 4. Aufl. 1926.
Entscheidungen des Reichsgerichts in Zivilsachen.
Die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes in Leitsätzen. Herausgegeben von Reinach.
Röttinger, Karl: Der neue Finanzausgleich v. 10. 8. 1925. 1926.
Sammlung der Entscheidungen und Gutachten des Reichsfinanzhofs.
Schachian, Herbert: Die Besteuerung des Vermögenszuwachses, 1920.
Schranil, Rudolf: Besteuerungsrecht und Steueranspruch 1925.
Städte, Staat und Wirtschaft. Denkschrift des deutschen Städtetages, 1926.
Steuer und Wirtschaft. Herausgegeben von Heinrich Reinach.
Strutz, Georg: Handbuch des Reichssteuerrechts, 3. Aufl. 1927.
Derf.: Kommentar zum Einkommensteuergesetz, 1927.
Derf.: Betrachtungen zur Reichszuwachssteuer, 1910.
Surén, Friedrich-Karl: Die Hauszinssteuer in Preußen.
Surén, Friedrich-Karl u. v. Heusinger Adolf: Die Haus-

zinssteuer in Preußen, 3. Aufl. 1926.
Tuschinski, K.: Grundzüge der Finanzwissenschaft, 1925.
Verhandlungen des Reichstages.
Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer.
Verwaltungsarchiv, Zeitschrift für Verwaltungsrecht und Verwaltungsgerichtsbarkeit.
Vierteljahreszeitschrift für Steuer- und Finanzrecht.
Wernick, William: Die allgemeine kommunale Wertzuwachssteuer, 2. Aufl. 1928.
Wagner, Adolph: Lehr- und Handbuch der politischen Oekonomie, 2. Aufl. 1910.
Waldecker, Ludwig: Deutsches Steuerrecht 1924.
Weißenborn, H.: Die Besteuerung nach dem Wertzuwachs 1910.
Witte: Das deutsche Steuersystem 1928.
Wörterbuch des Deutschen Staats- und Verwaltungsrechts, herausgegeben von Fleischmann, 2. Aufl. 1911 u. 1914.
Wörterbuch der Volkswirtschaft, herausgegeben von Elster, 2. Aufl. 1911.
v. Ziegesar: Die Rechtsprechung über das Zuwachssteuergesetz von 1911. 1920.

Abkürzungen:

E. = Entscheidung.
F.A.G. = Gesetz über den Finanzausgleich zwischen Reich, Ländern und Gemeinden.
Jur.Woch. = Juristische Wochenschrift.
G.S. = Preußische Gesetzsammlung.
M.Bli.V. = Ministerblatt für die Preußische innere Verwaltung.
O.V.G. = Entscheidungen des Preußischen Oberverwaltungsgerichts.
P.V.Bl. = Preußisches Verwaltungsblatt.
R.A.O. = Reichsabgabenordnung.
Rd. Erl. d. M. d. J. und d. F. M. = Runderlaß des Ministers des Innern und des Finanzministers.
R.F.H. = Sammlung der Entscheidungen und Gutachten des Reichsfinanzhofs.
R.G. = Entscheidungen des Reichsgerichts in Zivilsachen.
R.G.Bl. = Reichsgesetzblatt.

A.

Wer sich über den Wertzuwachsbegriff informieren wollte, war bis zum Jahre 1911, dem Geburtsjahr der Reichswertzuwachssteuer, fast ausschließlich auf volkswirtschaftliche Darstellungen angewiesen. Seit diesem Jahre gibt es auch juristische Bücher, die diesen Begriff behandeln, nämlich die Kommentare zu diesem Gesetz. Vergeblich aber wäre das Suchen nach einem Hand- oder Lehrbuch des Steuerrechts gewesen, in dem man sich über die Wertzuwachssteuer und andere Steuern oder überhaupt die rechtliche Seite der Steuern im allgemeinen, hätte unterrichten können. Man kannte volkswirtschaftliche Bücher, enger gefaßt finanzwirtschaftliche, die die wirtschaftliche Bedeutung eines einzelnen Steuergesetzes oder deren Gesamtheit behandelten, und man kannte Spezialkomentare. Unbekannt war eine spezifisch steuerrechtliche Betrachtungsweise und damit auch ein Werk, das Steuern unter diesem Gesichtspunkt beschrieben hätte.

Heute ist das Steuerrecht als selbständige Wissenschaft fast allgemein anerkannt. „Steuerrecht ist die Gesamtheit der Rechtsnormen, welche das Steuerwesen eines Staates (als der alleinigen Quelle von Steuerbefugnissen) regeln."[1]

Das Steuerrecht ist zunächst gegenüber der Finanzwissenschaft, als eines Teiles der Volkswirtschaft, als Rechtswissenschaft abzugrenzen. Das ist am besten durch eine Erörterung von Art und Ziel dieser beiden Wissenschaften aufzuzeigen. Das Steuerrecht hat im Gegensatz zur Finanzwissenschaft vor allem eine rechtspolitische Betrachtungsweise, handelt von der rechtlichen Ordnung des Steuerwesens und will durch bestimmte Normen, deren Besonderheit ihr Zwangscharakter ist, die Beziehungen zwischen Staat und Individuum regeln. Die Finanzwissenschaft hat eine wirtschaftspolitische Betrachtungsweise, handelt von der

1) Mirbt: Grundriß des deutschen und preußischen Steuerrechtes. S. 2.

wirtschaftlichen Bedeutung steuerlicher Maßnahmen und will die Mittel und Wege aufzeigen, durch die ein Zustand erreicht wird, „bei dem die Wechselbeziehungen der beiden in Betracht kommenden Gebilde — öffentliche Wirtschaft und private Wirtschaftseinheiten — so gestaltet sind, daß beide den Ausgleich an Bedarf und Deckung unter möglichst geringer gegenseitiger wirtschaftlicher Beeinträchtigungen erreichen."[2]

Das Steuerrecht ist auf der anderen Seite als zur Rechtswissenschaft überhaupt gehörig in diesem Rahmen als Spezialdisziplin wie Handels- oder Staatsrecht abzugrenzen, also nicht als Teil eines Rechtsgebietes anzusehen.

Rein äußerlich betrachtet fällt schon vieles auf: Es gibt jetzt im Gegensatz zu der Zeit vor 1918 eine ganze Zahl von Lehr- und Handbüchern des Steuerrechts, von Pistorius, als einem der Ersten, angefangen, über Hensel, Mrozek, Strutz zu Bühler und vielen anderen, während im Wörterbuch des Deutschen Staats- und Verwaltungsrechts (Stengel-Fleischmann 2. Aufl. 1914) über Steuern nur drei Zeilen standen, und das Wort Steuerrecht überhaupt nicht vorkam. Eine umfangreiche Zeitschriftenliteratur ist nunmehr vorhanden, von der nur u. a. genannt seien: Steuer und Wirtschaft, Deutsche Steuerzeitung, Deutsches Steuerblatt, Vierteljahreszeitschrift für Steuer- und Finanzrecht, in deren Geleitwort es heißt:

„In und nach dem Kriege gelangte das Steuerwesen in Deutschland . . . . . zu einem über alle Erwartung gesteigerten und ausgedehnten Eigenleben." Die Anerkennung der Tatsache dieses Eigenlebens ist es auch, wenn beispielsweise Leipzig ein Institut für Steuerkunde, Tübingen eine ordentliche Professur für Steuerrecht erhält, wenn der Deutsche Juristentag seit seiner Bamberger Tagung für das Gebiet Steuer und Wirtschaft eine besondere Abteilung gebildet hat, oder wenn auf der Münsterer Tagung der Vereinigung Deutscher Staatsrechtslehrer ein Vortrag über den Einfluß des Steuerrechts auf die Begriffsbildung des öffentlichen Rechts gehalten wird.

---

2) Popitz: Finanzrecht und Finanzwissenschaft in Festgabe für Georg Schanz, S. 47. Zustimmend Hensel: Steuerrecht 1927, S. 2. Mirbt: Grundriß des deutschen und preußischen Steuerrechts. S. 4 und 8.

Es kann zugegeben werden, daß ein großer Teil der steuerrechtlichen Literatur von Praktikern und nicht von Wissenschaftlern geschrieben wird. Der Anteil der Wissenschaft an dieser Literatur ist aber doch erheblich genug und soll es auch sein. „Die Wissenschaft darf sich nicht beiseite schieben lassen, sondern muß dem neuen Steuerrecht richtunggebend sein."[3] Hier in der wachsenden Beschäftigung der Wissenschaft ist einer der Beweise zur Rechtfertigung des Steuerrechts als selbständiger Disziplin zu erblicken.

Ein weiterer ist in der Ausbildung und Kodifizierung eines allgemeinen Teils des Steuerrechts zu sehen. Noch fehlt überhaupt dem öffentlichen Recht oder seinen einzelnen Disziplinen, zu denen auch das Steuerrecht gehört, bis auf die eine Ausnahme ein allgemeiner Teil trotz Otto Mayer, Kormann und Friedrichs. Schon aber hat das junge deutsche Steuerrecht einen allgemeinen Teil, vergleichbar dem des B.G.B., in beträchtlichem Umfange in der Reichsabgabenordnung aufzuweisen.[4] Während beispielsweise im Staatsrecht mangels gesetzlicher Grundlagen in jedem Einzelfall die richterliche Auslegung über die Zulässigkeit der Anwendung eines Privatrechtssatzes zu entscheiden hat, enthält die Reichsabgabenordnung genügend Rechtsnormen, sodaß die Notwendigkeit analoger Anwendungen entfällt.

Darüber hinaus ist auch die Begriffsbildung im Steuerrecht zu beachten. Im Jahre 1924 äußerte sich Becker dahin, „daß das Steuerrecht noch in den Anfängen steckt, die Begriffsbildungen im Fluß, im Werden sind. Zu erstreben ist, daß das Steuerrecht, wie das Strafrecht . . . . . auf eigenen Füßen steht, daß es für seinen Bedarf besondere Rechtsbegriffe ausbildet."[5] In dieser Richtung finden wir auch die Entwicklung des Steuerrechts. Ob man so weit wie Ball[6] und Popitz geht, indem man sagt, daß „das Steuerrecht eine große Reihe nur ihm eigener Begriffe, die auch im Ausdruck keine Anlehnung an Begriffe des bürgerlichen Rechts zeigen,"[7] mag dahingestellt bleiben.[8] Aber auch

3) Helfritz: Veröffentlichung der Vereinigung deutscher Staatsrechtslehrer, Heft 3, S. 124.
4) Vergl. Hensel: in Veröffentlichungen der Vereinignug Deutscher Staatsrechtslehrer, Heft 3, S. 72.
5) Becker: in „Steuer und Wirtschaft" 1924. S. 168.
6) Ball: Steuerrecht und Privatrecht.
7) Popitz: Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, S. 92.
8) Vergl. Lion: in „Vierteljahreszeitschrift für Steuer- u. Finanzrecht" 1927, S. 133.

der Reichsfinanzhof benutzt den Ausdruck „steuerrechtliche Wirtschaftsbegriffe".[9]

Unstreitig ist sicher, was schon Heckel 1907 schrieb: Wie jede Wissenschaft so operiert auch die Steuerlehre mit gewissen Kunstausdrücken."[10] Berücksichtigt man auch die der Gesetzgebung innewohnenden Gedanken, wie sie sich in den §§ 4 und 80 A.O. offenbaren, so kann man jedenfalls, von einer gewissen Eigenwertigkeit und Eigengesetzlichkeit der Begriffe im Steuerrecht sprechen.[11]

Aus diesen Erwägungen folgt, daß das Steuerrecht eine selbständige Wissenschaft ist. Selbst Lassar gibt trotz seiner 1925 geäußerten Zweifel vom Berufe unserer Zeit zu einer systematischen Durchforschung des Deutschen Steuerrechts sein Bestehen zu.[12] Auch Hensel hat seine Ansicht vom Steuerrecht als „ein dem Privatrecht gewissermaßen aufgepfropftes Sondergebiet[13] in seinen späteren Schriften revidiert.[14] Es kann also als feststehend gelten:

Das Steuerrecht ist eine sebständige Wissenschaft.[15]

Daraus ergibt sich auch die Berechtigung einer Betrachtung in dieser speziellen, in steuerrechtlicher Hinsicht.

Das Korrelat zur Berechtigung bildet die Notwendigkeit. Diese folgt aus dem Wesen des Steuerrechts. Stand bisher zum Beweise der Selbständigkeit das Trennende im Vordergrunde, so wäre dem Wesen des Steuerrechts Gewalt angetan, würde man nicht auch das Verbindende, die Komponenten, aus denen die Resultante erwächst, aufzeigen. Die Uebernahme von Begriffen aus Finanzwissenschaft und Rechtswissenschaft mit demselben Inhalt, oder die Notwendigkeit finanzpolitische sowie finanzwissenschaftliche Forderungen und Erkenntnisse zu ihrer Durchführung in die Form staatlicher Zwangsnormen, d. h. Gesetze, zu bringen und andererseits die Notwendigkeit bei der Gesetzgebung

9) R.F.H. 7. 89. — Vergl. auch Becker, Reichsabgabenordnung, S. 27, 28.
10) Heckel: Lehrbuch der Finanzwissenschaft, S. 134.
11) Ebenso Hensel in Veröffentlichungen der Vereinigung Deutscher Staatsrechtslehrer, Heft 3, S. 63. — Popitz: Die Ideale im Recht und im Steuerrecht im Archiv für öffentliches Recht, Bd. 40, S. 129. Hensel: Steuerrecht, S. 1. — Vergl. auch § 80 A. O. mit § 872 BGB. oder § 127 A.O. mit § 812 BGB. oder E. d. R.F.H. 19. 126 mit E. d. R.G. v. 9. 4. 29. VII. 536/29 — Jur. Woch. 29, 2414,
12) Lassar: Archiv für öff. Recht 48. 371.
13) Hensel: In Bonner Festgabe für Zitelmann 1923, S. 242.
14) Steuer und Wirtschaft 1925, S. 1968 und vergl. oben.
15) Ebenso Bühler: Lehrbuch des Steuerrechts, S. 101 und 105. Mirbt: Grundrisse des deutschen und preußischen Steuerrechts, S. 2. Pistorius: Unser Steuerrecht, S. 7. Lion: In Vierteljahreszeitschrift für Steuer- und Finanzrecht 1927, S. 180 und oben zit.

Wirtschaftformen sowie Wirtschaftforderungen zu berücksichtigen, zeigen, wie nützlich die Vereinigung beider Wurzeln zu einer neuen Einheit ist. Ohne gegenseitige Befruchtung hätten wir hier eine unscharfe Erfassung und Herausarbeitung, dort technisches Handwerk und lebensfremde Terminologie.

Darum muß eine Betrachtung über die Erweiterungsfähigkeit des Wertzuwachsbegriffes, als eines steuerrechtlichen Begriffes, notwendig eine steuerrechtliche sein, d. h., es muß sowohl eine Untersuchung in rechtlicher Hinsicht angestellt werden, als auch in finanzwissenschaftlicher. Und erst, wenn eine Untersuchung unter beiden Gesichtspunkten zu demselben Ergebnis führt, dann kann von einer Lösung des Problems die Rede sein.

B.

Dem Begriff des Wertzuwachses liegt die klassische Lehre von der Grundrente, die von Ricardo und Heinrich von Thünen ausgebildet worden ist, zu Grunde. Durch eine Steuer soll der „unearned increment" erfaßt werden. In Deutschland geschah und geschieht das nicht in der Form der direkten Wertzuwachs-Grundsteuer, sondern in der Form der indirekten Wertzuwachs-Umsatzsteuer.[16] Die Steuer wird also beim Umsatz, beim Verkauf erhoben und zwar vom Wertzuwachs. Was nun den Wertzuwachs umfaßt und was nicht, was insbesondere zum „unverdienten" Wertzuwachs, der ja allein besteuert werden soll, gehört, das muß bestimmt werden. Indessen hat der Gesetzgeber nicht den hoffnungslosen Versuch unternommen, den „wahren" Wertzuwachs festzustellen und zur Grundlage der Besteuerung zu machen, sondern er hat eine Fiktion eingesetzt.

Als steuerpflichtiger Wertzuwachs gilt sowohl nach dem Reichs-Wertzuwachssteuergesetz vom 14. 2. 1911 als auch nach sämtlichen geltenden Landes- und Kommunal-Wertzuwachssteuerordnungen[17] der Unterschied

16) Vergl. Weissenborn; Die Besteuerung nach dem Wertzuwachs.

17) Vergl. z. B. folgende Steuerordnungen: Berlin vom 18. 4. 29 § 8, Landkreis Breslau v. 30. 4. 27, § 8, Bonn, v. 14. 11. 24. § 4, Königsberg, v. 24. 5. 28, § 1, Liegnitz, v. 9. 10. 26. § 6, Anhalt, v. 12. 5. 26. § 7, (Gesetzsammlung für Anhalt, S. 25.) Chemnitz in der Fassung des 10. Nachtrages Punkt 9 des § 55, § 8, Reichs-Wertzuwachssteuergesetz vom 14. 2. 11. (RGBl. S. 33).

zwischen dem Erwerbs- und Veräußerungspreis. Das ist die klare Legaldefinition des Wertzuwachsbegriffes.

C.

Es erhebt sich nun die Frage, ob es möglich ist, diesen Begriff abzuändern und zwar erweiternd abzuändern, um die Erträge aus dieser Steuer zu erhöhen, wobei Möglichkeit die rechtliche Zulässigkeit und wirtschaftliche Tragbarkeit bedeutet.

Bei der Rechtsnatur der Wertzuwachssteuer als einer Verkehrssteuer ist dasjenige Merkmal, nach dem die Höhe der Steuer bemessen wird grundsätzlich die Differenz von Erwerbs- und Veräußerungspreis. Steuerobjekt ist der Rechtsvorgang der Eigentümerübertragung. Wenn also durch Abänderung des Wertzuwachsbegriffs der Steuerertrag erhöht werden soll, so muß der Steuermaßstab verändert werden.

In welcher Art eine solche Erweiterung in Frage kommt, sei an einigen Beispielen dargestellt:

Eine Berliner Magistratsvorlage vom Frühjahr 1927 wollte als Wertzuwachs nicht den Unterschied zwischen dem ganzen Erwerbs- und Veräußerungspreis ansehen, sondern nur zwischen den Barzahlungen des Erwerbs- und Veräußerungspreises.[18] In der geltenden Kieler Wertzuwachssteuerordnung vom 29. 3. 1926 heißt es in § 6 Abs. II: Als Erwerbspreis gilt nur der eigene Kapitalanteil, das ist die Barzahlung zuzüglich der in Goldmark umzurechnenden gelöschten Hypotheken ...

Nach einem Antrage des Breslauer Magistrats vom 20. 5. 27 (Tgb. Nr. 537/27, Nr. 26 der Sitzung vom 30. 6. 27) sollte es in § 8 der Wertzuwachssteuerordnung von Breslau heißen:

Der Erwerbspreis wird bei Rechtsvorgängen vor dem 1. 1. 18 wie folgt festgestellt: Der Goldmarkbetrag des nicht durch Uebernahme von Hypotheken und sonstigen Schuldverpflichtungen gedeckten Teils des Erwerbspreises ist gleich dem Nennwerte. Die beim Erwerb des Grundstücks

18) Vergl. Mitteilungen der Steuerstelle des Reichsverbandes der Deutschen Industrie 1927, S. 205.

in Anrechnung auf den Erwerbspreis übernommenen Hypotheken und sonstigen Schuldverpflichtungen sind in Goldmark zu berechnen.

Diese abstrakten Sätze sollen an zwei konkreten Beispielen verdeutlicht werden:

1. Beispiel:

Ein Berliner Haus, dessen Friedenswert 150 000 Mk. ist, wird am 1. April 1917 für 150 000 Mk. erworben, wobei 120 000 Mk. durch Uebernahme von Hypotheken in Anrechnung auf den Kaufpreis und 30 000 Mk. in bar gezahlt werden. Am 1. April 1927 wird das Haus für 85 000 Mk. veräußert, wobei der Kaufpreis folgendermaßen belegt wird: 30 000 Mk. Hypotheken, d. h. die zum normalen Satz von 25 % aufgewertete Hypothek von 120 000 Mk. werden in Anrechnung auf den Kaufpreis übernommen und der Rest von 55 000 Mk. in bar gezahlt. D. h.:

a) Wenn steuerpflichtiger Wertzuwachs die Differenz von Erwerbs- und Veräußerungspreis ist, so liegt kein Wertzuwachs vor, da der Erwerbspreis 150 000 Mk. beträgt und der Veräußerungspreis 85 000 Mk.

b) Wenn steuerpflichtiger Wertzuwachs aber die Differenz der Barbeträge ist, so liegt ein Wertzuwachs von 25 000 Mk. vor.

Das Ergebnis zu b) ergibt sich wie folgt:

Erwerbspreis:		Veräußerungspreis:	
Gesamtpreis	150 000 Mk.	Gesamtpreis	85 000 M
davon ab Hypotheken	120000 „	davon ab Hypotheken	30 000 „
bar	30 000 Mk.	bar	55 000 Mk.

Differenz 25 000.— Mk

2. Beispiel:

Nimmt man den Fall, daß ein Breslauer Haus, dessen Friedenswert 110 000 Mk. ist, am 1. März 1917 für 110 000 Mk. erworben wird, wobei 10 000 Mk. in bar und 100 000 Mk. durch Uebernahme von Hypotheken in Anrechnung auf den Kaufpreis gezahlt worden sind, so ergibt sich bei einer Veräußerung am 1. 10. 27 für 60 000 Mk., wobei 25 000 Mk. zum normalen 25 %igen Satz aufgewertete Hypotheken übernommen und die restlichen 35 000 Mk. in bar gezahlt werden, folgendes:

a) Wenn steuerpflichtiger Wertzuwachs die Differenz von Erwerbs- und Veräußerungspreis ist, so liegt hier kein Wertzuwachs vor, da der Erwerbspreis 110 000 Mk. ist und der Veräußerungspreis 60 000 Mk., also unter dem Erwerbspreis liegt.

b) Wenn der Wertzuwachs nach der oben angeführten Bestimmung des Breslauer Magistratsentwurfs festgestellt wird so liegt ein Wertzuwachs von 25 000 Mk. vor.

Das Ergebnis zu b) ergibt sich wie folgt:

Erwerbspreis:		Veräußerungspreis:	
Bar-Nennbetrag	10 000 Mk.	Bar	35 000 Mk.
Normal aufgewertete Hypotheken	25 000 Mk.	Uebernommene Hypotheken	25 000 Mk.
	35 000 Mk.		60 000 Mk.
		Differenz	25 000 Mk.

Da bei Erwerbs- und Veräußerungspreis die Hypotheken mit gleichen Beträgen einzusetzen sind, so ergibt sich als Wertzuwachsbegriff im Sinne dieses Entwurfs die Differenz der gezahlten Barbeträge, also wie im Berliner bezw. Kieler Fall. Auf diese Art wird der Wertzuwachsbegriff geändert und zwar erweiternd geändert.

D.

I.

Die nun entstehende Frage, ob diese Aenderung rechtlich zulässig und wirtschaftlich tragbar ist, soll den Gegenstand der folgenden Erörterungen bilden.

Die Art der Aenderung des Wertzuwachsbegriffes geht aus den gegebenen Beispielen mit aller Deutlichkeit hervor. Die Ursache für die Aenderung und der Grund für die Errechnung dieses fiktiven Wertzuwachses ist in der Zerlegung des Kaufpreises in den Teil, der in bar und den der durch Uebernahme von Hypotheken und sonstigen Schuldverpflichtungen in Anrechnung auf den Kaufpreis gezahlt worden ist, zu sehen. Eine derartige Zerlegung aber ist unzulässig.

Es ließe sich allerdings der Einwand erheben, es läge überhaupt keine Zerlegung vor. Das kann damit begründet

werden, daß nur die innere Kaufkraft des Geldes zur Zeit der Entstehung und zur Zeit der Tilgung der Forderung berücksichtigt wurde.[19] Selbst, wenn dem so wäre, so würde darin doch eine Zerlegung zu erblicken sein, weil eben die verschiedenen Teile des Erwerbspreises nur Zahlungsmodalitäten darstellen.

Es kommt also auf den Begriff des Preises an, wobei davon auszugehen ist, daß unter Preis sowohl der Erwerbspreis wie der Veräußerungspreis zu verstehen ist.[02] Nun bezeichnen sämtliche Steuerordnungen in Uebereinstimmung mit dem § 8II des Zuwachssteuergesetzes vom 14. Februar 1911 (R. G. Bl. S. 33) als Preis den Gesamtbetrag der Gegenleistungen einschließlich der vom Erwerber übernommenen .... Leistungen .... Wenn man von einem Gesamtbetrage spricht, so muß man also daran denken, daß sich dieser Betrag aus verschiedenen und verschiedenartigen Teilen zusammensetzen kann. Unter Preis ist also eine Gesamtheit derjenigen Vermögenswerte zu verstehen, die nach der Parteivereinbarung der Erwerber für den Grundstückserwerb zu leisten hat.[21] Er ist mit anderen Worten der „Gesamtbetrag der Gegenleistung, der das Entgelt für die Uebertragung des Grundeigentums bildet.[22] Daraus folgt, daß die Uebernahme von Hypotheken einen Teil dieser Gesamtheit von Vermögenswerten ausmacht. „Diese Gegenleistung kann eine Geldzahlung oder sonstige Leistung sein.[23] Sowohl für den speziellen Fall der Hypothekenübernahme,[24]

---

19) Vergl. Oberſteuerdirektor Mackenſen im „Berliner Tageblatt“ vom 25. April 1927.

20) Ebenſo Boldt: Reichszuwachsſteuergeſetz, S. 45. — Struß: in Jur. Woch. 1915, S. 762. Cuno: Zuwachsſteuergeſ. S. 39.

21) Vgl. O. V. G. 56, 5 und 71, 21.

22) Wernick: Die allgemeine kommunale Wertzuwachsſteuer 1928, S. 54. Ebenſo Struß: in Jur. Woch. 1915, S. 762, E. des O. V. G. v. 23. 9. 27, in P. V. Bl. v. 11. 2. 28. — E. d. R.F.H. v. 11. 11, 21, in Jur. Woch, 1922, S. 832, Piſtorius: Im Handwörterbuch der Finanzwiſſenſchaft, S. 330. — O. V. G. 72. 82.

23) Wernick: a.a.O. S. 54. Ebenſo Cuno: Erläuterungsbuch zum Zuwachsſteuergeſetz Teil II, S. 138 und 140.

24) Ebenſo O. V. G. 80. 83 — E. des O. V. G. v. 24. 4, 1900 in P. V. Bl. 21, 469, wo die Umſatzſteuer nach dem vollen Wert des eingebrachten Grundſtücks ohne Rückſicht auf die Hypothekenbelaſtung zu entrichten iſt, weil es für den mit 130 000 M. vereinbarten Illationspreis keinen Unterſchied macht, wenn zum Betrage von 89 000 M. Hypotheken übernommen worden ſind, da der Preis dadurch nicht geändert wird, daß er ſtatt in bar mittels Verrechnung getilgt werden ſoll. — E. des O. V. G. v. 29. 10. 1926 in P. V. Bl. 48. 269 —. Mirre: in Beſteuerung des Grundſtücksverkehrs im Handbuch der Finanzwiſſenſchaft, S. 299 — Amtliche Mitteilungen 1912, S. 145 und 1913, S. 191, in Ziegeſar die Rechtſprechung über das Zuwachsſteuergeſetz, S. 22. — Brumby u. Gatfringer: Kommunale Wertzuwachsſteuern in Preußen, S. 71. — Boldt: Reichszuwachsſteuergeſetz, S. 45. — E. des O. V. G. v. 18. 12. 25. in P. V. Bl. 47, 360, —

als auch für sonstige Leistungen[25] ist festzuhalten, daß sie einen untrennbaren und daher nicht anders zu behandelnden Bestandteil des Preises bilden, und daß es sich hier lediglich um Zahlungsmodalitäten handelt. Erkennt man das aber an, so ergibt sich, daß dieser Kaufpreis nicht in einzelne verschiedenartig zu bewertende Teile zerlegt werden kann. Ist der Kaufpreis nicht in bar, sondern durch irgendwelche Leistungen an Erfüllungsstatt getilgt worden, so sind das eben nur Zahlungsmodalitäten, die keinen Einfluß auf die Ermittelung des steuerbaren Wertzuwachses haben können, der als die Differenz zwischen Erwerbs- und Veräußerungspreis bestimmt ist.[26] Es muß also für die Berechnung des steuerpflichtigen Wertzuwachses ohne jeden Einfluß bleiben, wie der Kaufpreis getilgt wird.[27] Für die Ermittelung des steuerpflichtigen Wertzuwachses ist vielmehr die ziffernmäßige Einigung maßgebend.

Eine derartige Zerlegung, wie dargestellt, ist mithin unzulässig.

Nunmehr könnte noch ein Einwand gestützt auf § 4 Reichsabgabenordnung erhoben werden. § 4 a. a. O. lautet: „Bei Auslegung des Steuergesetzes sind ihr Zweck, ihre wirtschaftliche Bedeutung und die Entwicklung der Verhältnisse zu berücksichtigen." Die wirtschaftlichen Verhältnisse hätten sich aber so entwickelt, daß bei einer anderen Regelung kaum jemals von einem steuerpflichtigen Wertzuwachs die Rede sein könnte, weil die heutigen Grundstückspreise etwa 40—60 % der Vorinflationspreise sind. Dem ist schon formal entgegenzuhalten, daß die Reichsabgabenordnung für diese Zuwachssteuer keine Anwendung finden kann, da die Reichsabgabenordnung gemäß § 1 Abs. 2 a. a. O. nur für Steuer gilt, die ganz oder zum Teil zu Gunsten des Reiches erhoben werden.[28]

Die Wertzuwachssteuern werden aber ausschließlich zu

25) Ebenso E. des R.F.H. v. 11. 11. 21. in Jur. Woch. 1922, S. 832, wo nach § 12, Grunderwerbsteuergesetz auch die Uebernahme gänzlich grundstücksfremder Leistungen ein Teil der Gegenleistung und damit des Preises bilden kann — O. V. G. 65, 5 wo sogar eine an einen anderen als den Grundstücksveräußerer gemachte Leistung zum Preis gehört — Brumby u. Gaffringer: Kommunale Wertzuwachssteuer in Preußen, S. 71. — Boldt: Reichszuwachssteuergesetz, S. 45. — Strutz: in Jur. Woch. 1915, S. 762 — Pape: im Jahrbuch des Steuerrechts III. S. 484.

26) Vergl. oben unter B.

27) Ebenso O. V. G. 80 83/4. — E. des O. V. G. v. 29. 10, 26, in P, V, BI, 48, 269,

28) Ebenso O. V. G. 77. 14. — Mrozek: Handbuch des Steuerrechts, Abtl. 1 R.A.O., Bd. 1, S. 154, Anm. 8. — Surén im Handbuch der Verfassung und Verwaltung in Preußen und dem Deutschen Reich, S. 236, Anm. 3.

Gunsten der Kommunen bezw. Länder erhoben. Auch ist durch § 1 Abs. 3 des Gesetzes über die Aenderung des Finanzwesens v. 3. Juli 1913 (R. G. Bl. 521) die Erhebung des Reichsanteils fortgefallen. Aber selbst wenn man den § 4 Reichsabgabenordnung sinngemäß anwenden wollte, käme man zu keinem anderen Ergebnis, denn nur „dort, wo der Wortlaut eines Steuergesetzes hierzu Raum gibt oder der Umfang des ihm unterfallenden Sachbestandes flüssig erscheint, sollen Aenderungen in den wirtschaftlichen Verhältnissen und in den Verkehrsanschauungen berücksichtigt werden.[39] All, das liegt aber hier noch vor.

Auch Boldt weiß (in seiner Grundstückszuwachssteuer, Ihre Wiedereinführung und Neugestaltung. 1926 S. 70) für seinen den angegebenen Beispielen gleichenden Vorschlag nur die Begründung anzuführen, daß es so bei den heutigen unklaren Hypothekenverhältnissen am einfachsten sei. Juristische Gegenargumente bringt Boldt nicht vor, der schon zu einer Zeit, wo das „ob" der Wertzuwachsbesteuerung noch umstrittener war, einer ihrer Befürworter gewesen ist.[30]

II.

Mag nun zwar der Beweis erbracht sein, daß eine Erweiterung des Wertzuwachsbegriffs durch Zerlegung des Erwerbspreises unzulässig ist, so ist darüber hinaus überhaupt die Unzulässigkeit einer Erweiterung zu beweisen. Es ist also der Einwand zu entkräften, daß es unzulässig sei, einen weiteren oder anderen Wertzuwachsbegriff zu gebrauchen. Der Runderlaß des Ministers des Innern und des Finanzministers v. 27. 11. 25 (M. Bli. V. S. 1261) und der Erlaß v. 3. 6. 27 (M. Bli. V. S. 629) wiesen, so könnte man den Einwand begründen, unter Hervorhebung der Möglichkeit einer Deckung des durch den Fortfall des Rechtes auf den erhöhten Zuschlag zur Grunderwerbssteuer entstehenden Ausfalls die Gemeinden ausdrücklich auf eine „allgemeine" Wertzuwachssteuer hin und gäben ihnen in deren Ausgestaltung-Freiheit. Dieser Hinweis wäre wenig sinnvoll, wenn man an die geringen durch die Verhältnisse bedingten Erträge dächte, die bei einer

29) E. des O. V. G. v. 10. 2. 20 in Mrozek: Handbuch des Steuerrechts, Abt. 1, K. A. O., Bd. 1, S. 159, Anm. 5.

30) Vgl. Boldt: Die Wertzuwachssteuer. Ihre bisherige Gestaltung in der Praxis und ihre Bedeutung für die Steuerpolitik der Gemeinden, 1907.

anderen Regelung als der in den Beispielen beschriebenen vom Altbesitz erzielt werden würden.

Hier liegt aber eine falsche Auslegung der Ministerialerlasse vor. Das Wort „allgemein" bezieht sich nur auf die zeitliche Unbeschränktheit.

Das geht aus Abs. 3 und 4 des Erlasses v. 27. 11. 25 und aus Abs. 1 des Erlasses v. 3. 6. 27 hervor. Gestaltungsfreiheit und auch die nicht völlig ist nur hinsichtlich des Tarifs gegeben. (Vgl. Abs. 3 des Erlasses v. 3. 6. 2.) Außerdem haben auch wiederholt Ministerialerlasse (so vom 3. 6. 27, vom 14. 4. 27 M. Bli. V. S. 411 Abschn C und vom 22. 3. 29 M. Bli. V. S. 242) auf die Notwendigkeit der Niedrighaltung von Realsteuern hingewiesen.

Vollends sei zum Beweise der Nichtigkeit des Einwandes, daß ein erweiterter Wertzuwachsbegriff zulässig sei, auf des Wesen der Wertzuwachsbesteuerung und ihre geschichtliche Entwickelung eingegangen.

Worauf ist die Besteuerung des Wertzuwachses gerichtet?

Durch diese Steuer „soll der Staat, wie es in dem Art. IX des von John Stuart Mill 1870 verfaßten Programms der Land Tenure Reform Assossiation heißt, den steigenden Mehrwert des Bodens, soweit man ihn festhalten kann, oder wenigstens einen großen Teil seines Mehrwertes zurückfordern, denn dieser folgt ganz natürlich aus dem Wachstume der Bevölkerung und des Reichtums, ohne das der Eigentümer etwas dazu beiträgt." Es ist also davon auszugehen, daß ein Mehrwert am Boden durch diese Steuer getroffen werden soll. Aus diesem Gedanken folgt ihr Wesen: Es ist eine Steuer mit realem Charakter.[31] Was das bedeutet, geht am besten aus einer Gegenüberstellung der Begriffe: Steuer mit personalem und mit realem Charakter hervor.

Wie der Name bereits besagt, geht die eine von einem Objekt aus, die andere von einer Person. Für die Steuer mit rein realem Charakter ist lediglich ein Umstand am Objekt maßgeblich, während eine Steuer mit personalem Charakter eine Gesamtheit von in einer Person zusammenfließenden Erträgen und Verlusten aus verschiedenen

31) Ebenso Lion: Reichszuwachssteuergesetz, S. 23. — Rund. Erl. d. M. d. I. u. d. F. M. v. 3. 6. 27. Abs. 1, M. Bli. V. S. 629.

Quellen berücksichtigt. Eine autentische Definition für den Begriff der Personalsteuer bietet der Art. 1 Abs. 4 Satz 2 des deutsch-italienischen Doppelbesteuerungsvertrages[32] vom 31. Oktober 1925 (R. G. Bl. II S. 1146), in dem gesagt wird: Als Personalsteuern gelten die direkten Steuern, die auf die Gesamtheit der der Steuer unterworfenen Gegenstände (Einkünfte oder Vermögen) mit Rücksicht auf die Person des Steuerpflichtigen, dem sie zustehen .... erhoben werden. Eine Aufzählung von Personalsteuern bringen die Ausführungsbestimmungen v. 31. Juli 1918 (Zentralblatt für das Deutsche Reich Nr. 28 S. 403) zum Steuerfluchtgesetz v. 26. Juli 1918 (R. G. Bl. II S. 951), indem sie auch die Steuern vom Vermögenszuwachs und Einkommen anführen. Geht also die eine von einer Gesamtheit von in einer Person zusammenlaufenden Beziehungen aus, so ist für die andere charakteristisch, daß sie sich nicht um die aus dieser Gesamtheit zu folgernde Leistungsfähigkeit einer Person kümmert, wie das auch § 10 Finanzausgleichsgesetz fordert, sondern gerade diese Gesamtheit zerlegt und sich nach dem aus bestimmten Objekten unter Nichtberücksichtigung individueller Momente herrührenden und vielleicht mehr als einer Person zufließenden Erträgen richtet. Gerade in der mehr- oder minder großen Nichtberücksichtigung der Person und der Lockerung der Beziehung zu ihr liegt ein charakteristisches Merkmal der Realsteuern.[33] Damit ist aber nicht gemeint, daß eine Steuer mit realem Charakter etwa völlig unabhängig von einer Person erhoben würde. Vielmehr liegt der Unterschied darin, daß bei einer Steuer mit rein realem Charakter die Bemessungsgrundlage ohne Rücksicht auf eine Person in einer bestimmten Ertragsquelle gelegen ist, während bei einer Steuer mit personalem Charakter als Bemessungsgrundlage die Zusammenfassung aller Einnahmen

---

32) Vgl. Art. 9 des Handels- und Schiffahrtsvertrages v. 31. 10. 1925, (R. G. Bl. II. S. 1021) und Dorn: Das Recht der internationalen Doppelbesteuerung in der Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht 1927, S. 245.

33) Diese rein theoretische Betrachtung behält auch gegenüber dem Bestreben der Angleichung von Real- an Personalsteuern ihre Richtigkeit. Eine solche Bealeichung liegt z. B. vor, wenn in Preußen der steuerbare Gewerbeertrag nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes und das Gewerbekapital nach den des Reichsbewertungsgesetzes ermittelt wird.

einer Person dient.[34] Auf die Wertzuwachssteuer angewandt heißt das, daß sie den Mehrwert besteuern soll, insoweit er einer bestimmten Ertragsquelle, nämlich dem Grundbesitz entstammt.[35] Dieser reale Grundcharakter wird auch dadurch nicht geändert, daß als Wertzuwachs nicht die Wert-, sondern die mehr subjektiv beeinflußte Preisdifferenz angesehen wird, ebensowenig durch Anrechnung der gemachten Aufwendungen, wie auch durch die Ausgestaltung als einer Verkehrssteuer.[36] Das Entscheidende ist, daß die Wertzuwachssteuer auf Grund ihres realen Charakters die Erträge und zwar nur gewisse Erträge besteuern soll, nämlich den unverdienten Wertzuwachs, soweit er— und das ist zu beachten — aus dem Grundbesitz, also aus seiner Wertsteigerung entstammt.

Diesem Ziel und Wesen entsprechen aber die beispielsweise angeführten Wertzuwachssteuerordnungen nicht. Sie konstruieren (vgl. oben) trotz Wertminderung einen scheinbaren Wertzuwachs. Daß dieser Gewinn nicht dem Grundstück entstammen kann, geht aus der Tatsache des geringeren Veräußerungspreises hervor. Also muß der „Gewinn" oder scheinbare Gewinn, wie ihn diese Steuerordnungen errechnen, eine andere Quelle haben. Diese stellt die sogenannte Hypothekenaufwertung dar.[37]

Durch die nur 25 %ige Aufwertung oder anders ausgedrückt durch die 75 %ige Abwertung der Hypotheken ist zwar kein Wertzuwachs am Grundstück erzielt worden, wohl aber eine Minderung der Verbindlichkeiten des Grund-

34) Ebenso Langenberg Reichsfinanzverwaltung und Reichssteuern, S. 8. — Junker, Finanzwissenschaft, S. 29. — Eheberg: Finanzwissenschaft, S. 222. — Mirbt: Grundriß des deutschen und preußischen Steuerrechts, S. 12. — Eheberg: Grundriß der Finanzwissenschaft, S. 65. — Conrad: Grundriß zum Studium der politischen Oekonomie, S. 31. — Popitz: im Handwörterbuch der Staatswissenschaften, Bd. 3, S. 405. Bräuer: Im Handbuch der Finanzwissenschaft, S. 3. — Bühler: Lehrbuch des Steuerrechts, Bd. 1, S. 19. — Schranik: Besteuerungsrecht und Steueranspruch, S. 69. — Fischer: Das Steuerwesen des Deutschen Reiches, S. 62. Im wesentlichen zustimmend Riewald: Personal- u. Realsteuern in „Mitteilungen der Steuerstelle des Reichsverbandes der Deutschen Industrie 1927, S. 75. Vgl. § 9 K.A.G. in der Fassung vom 23. 6. 23. (Landessteuergesetz).

35) Ebenso Begründung zum Entwurf eines Zuwachssteuergesetzes, Drucksachen des Reichstages 12. Legislaturperiode II. Session 1909/10. No. 374, S. 17. — Denkschrift über den Ausbau der Besteuerung von Inflationsgewinnen. Herausgegeben im Reichsfinanzministerium April 1925, Drucksachen des Reichstags Nr. 803 III. Wahlperiode 1924/25, S. 4, wo gesagt wird: „Die geeignete Grundlage für eine steuerliche Erfassung des aus der Grundstückswertsteigerung erzielten Gewinns bietet die Wertzuwachssteuer."

36) Ebenso Lion: Das Reichszuwachssteuergesetz, S. 22. „Die Wertzuwachssteuer stellt sönlicher Bestandteile, dar. — Strauß: sagt in Jur. Woch. 1925, S. 1169 nichts Gegensich als eine Steuer von vorwiegend realen Charakter, aber mit starker Beimischung perteiliges, wenn er von einem Hin- und Herpendeln zwischen Gesichtspunkten einer objektiven Wertzuwachssteuer und solchen einer subjektiven Gewinnsteuer spricht.

37) Vgl. Denkschrift über den Ausbau der Besteuerung von Inflationsgewinn. Herausgegeben im Reichsfinanzministerium, Reichstagsdrucksache, No. 803, III. Wahlperiode 1924/25, S. 5.

stückseigentümers, also evtl. ein Vermögenszuwachs, sicherlich jedoch ein partieller Vermögenszuwachs.[38] Der Gewinn ist nur dem Eigentümer persönlich entstanden, nicht aber dem Grundstück, das dadurch nicht im Werte gestiegen ist, da das ja nicht durch eine derartige Enthaftung geschehen kann. Auch die Möglichkeit einer höheren Beleihbarkeit kann beim Verkauf nur eine andere Verteilung der in bar zu zahlenden Summe und der durch Uebernahme von Hypotheken getilgten Summe bedingen. Hieran ändert auch die Haftung des Grundstücks für die Forderung nichts.

Es ergäbe sich somit bei einer Erweiterung des Wertzuwachsbegriffes zweierlei:

1. Unter dem Namen Wertzuwachssteuer wird eine Wertminderung besteuert.
2. Unter dem Namen Wertzuwachssteuer wird ein partieller Vermögenszuwachs besteuert.

Das erste, nämlich die Besteuerung des Verlustes, ist schon vom volkswirtschaftlichen Standpunkte aus sehr angreifbar. Aber auch vom rechtlichen ergeben sich Bedenken. Das zugrundeliegende Rahmengesetz ist der Artikel 155 Abs. 3 Satz 2 Reichsverfassung: „Die Wertsteigerung des Bodens, die ohne eine Arbeits- oder Kapitalaufwendung auf das Grundstück entsteht, ist für die Gesamtheit nutzbar zu machen." Es sei zugegeben, daß insbesondere der Schluß des Satzes „für die Gesamtheit nutzbar zu machen" erkennen läßt, daß außer der Wertzuwachsbesteuerung noch andere Möglichkeiten gegeben sind.[39] Eine Besteuerung aber, wie sie beispielsweise eingangs dargestellt worden ist, geht über diesem Rahmen dennoch hinaus, da sie ja eine Wertminderung und nicht eine Wertsteigerung besteuert. Und das könnte vielleicht schon als Enteignung oder verschleierte Enteignung anzusehen sein, die aber nach Art. 153 Reichsverfassung unzulässig ist. Es kann nicht an der Tatsache vorbeigegangen werden, daß unser geltendes Rechts- und Wirtschaftssystem auf der Anerkennung des Privateigen-

38) Andere Meinung Schachian: in „Die Besteuerung des Vermögenszuwachses". S. 28. „Die Werterhöhung eines einzelnen Vermögensstückes bedeutet aber noch nicht einen partiellen Vermögenszuwachs, denn von einem Vermögenszuwachs kann erst gesprochen werden, wenn das Vermögen als solches sich erhöht." Irgendeine Begründung gibt Schachian aber für den Hauptsatz nicht. Dem Nebensatz, der die Begründung enthalten soll, ist an sich zuzustimmen, nur spricht er bloß vom Vermögenszuwachs und nicht wie gefordert vom partellen Vermögenszuwachs.

39) Vgl. Anschütz: Die Verfassung des Deutschen Reichs, S. 406.

tums fußt, und daß Beschränkungen nur auf Grund gesetzlicher Vorschrift erlaubt sind. (Vgl. § 903 BGB.). Soweit nicht eine klare Gesetzesvorschrift für eine Beschränkung des Eigentums bei einem bestimmten Tatbestand vorhanden ist, kann auch eine Beschränkung (Belastung) des Eigentums von seiten des Staates nicht vorgenommen werden.

Das zweite aber, die Besteuerung eines partiellen Vermögenszuwachses unter dem Namen Wertzuwachs, enthält sowohl eine Ungerechtigkeit als auch einen Verstoß gegen den § 2 Finanzausgleichsgesetz.

Eine Ungerechtigkeit liegt insofern vor, als nicht das Gesamtvermögen berücksichtigt wird. Hier zeigt sich eben, wie aus dem realen Charakter der Wertzuwachssteuer eine Nichtberücksichtigung der individuellen Momente entspringt. Und gerade diese individuellen Momente, der Ausgleich mit Verlusten, die Berücksichtigung der persönlichen Leistungsfähigkeit, das muß eine gerechte Vermögenszuwachssteuer in Betracht ziehen, und kann diese Steuer eben nicht berücksichtigen, weil sie als Wertzuwachssteuer eingekleidet ist.

Außerdem aber verstößt sie gegen einen Fundamentalsatz des Finanzausgleichgesetzes, dessen § 2 lautet: „Die Inanspruchnahme von Steuern für das Reich schließt die Erhebung gleichartiger Steuern durch die Länder und Gemeinden (Gemeindeverbände) aus, wenn nicht reichsgesetzlich ein anderes vorgeschrieben ist." Nun steht es fest, daß die Wertzuwachssteuer sowohl mit der Vermögenszuwachssteuer als auch mit der Einkommenssteuer gleichartig ist.

Zur Feststellung der Gleichartigkeit von Steuern ist es nötig, auf den Punkt einzugehen, von dem aus sie gespeist werden; das ist die Steuerquelle, d. h. der Inbegriff von Sachgütern — vergl. Gerloff im Handbuch der Finanzw. I. 447 — Ball: Steuerrecht und Privatrecht S. 6, Anm. 23 — aus dem die Steuer entrichtet wird. Die Gleichartigkeit von Steuern wird also nicht durch eine Prüfung der Bezeichnungen und anderer äußerer Merkmale entschieden werden dürfen, sondern ist aus der Gleichheit des wirtschaftlichen Erfolges zu entnehmen.[40] Die

40) Ebenso Henjel: Steuerrecht, S. 35.

Richtigkeit dieser Ansicht geht auch daraus hervor, daß bei der Beratung des Antrages das Wort „gleichartig" durch „gleich" zu ersetzen, der Regierungsvertreter erklärte, es komme darauf an, solchen Steuern zu begegnen, die, wie im vorliegenden Falle, in der äußeren Aufmachung zwar von einer Reichssteuer abwichen, in ihrem wirtschaftlichen Erfolge aber auf das Gleiche hinauslief. Dazu sei allein der Begriff der Gleichartigkeit geeignet, mit dem es der Gesetzgeber in erster Linie gerade auf die Gleichheit des wirtschaftlichen Erfolges abgesehen habe.[41] Es kann demnach nicht darauf ankommen zu prüfen „welcher Grad von Gleichartigkeit der Reichs- und Landessteuern verlangt wird, um das Verbot der Landessteuer auszulösen", wie das Reichsgericht (in R. G. 103, 209) darlegt.[42] Keinesfalls ist eine derartige Prüfung des Grades das Entscheidende, wenn es eben auf eine Prüfung der wirtschaftlichen Grundlage ankommt. Und auf die kommt es, wie auch aus der Entstehungsgeschichte, dem Willen des Gesetzgebers, zu folgern ist, an.[43]

Diese Auslegung des Begriffs Gleichartigkeit auf die Wertzuwachssteuer angewandt, führt zu dem obigen Ergebnis der inhaltlichen Gleichartigkeit mit Vermögenszuwachs und Einkommenssteuer.

In Bezug auf die Vermögenszuwachssteuer ließe sich dagegen anführen, daß diese Steuer gemäß § 26 Vermögenssteuergesetz vom 10. August 1925 vorläufig außer Hebung gesetzt sei. Dieses Argument dringt aber nicht durch, weil eine Aufhebung des Gesetzes nicht erfolgt ist und eine Inanspruchnahme seitens des Reichs allein durch Erlaß dieses Gesetzes, durch Schaffung der gesetzlichen Grundlage zur Erhebung einer derartigen Steuer gegeben ist.[44] Das Vermögenszuwachssteuergesetz vom 8. April 1922 (R. G. Bl. I S. 346) besteuert nach § 2

41) Ausschußbericht II des 11. Ausschusses des Reichstags, S. 7. Drucksache No. 5969 in R.F.H. 13. 30. — Markull: Kommentar zum F.A.G. S. 124. Strutz: im Handbuch des Reichssteuerrechts 1927, S. 1237.

42) Markull: S. 125 a.a.O. bemerkt hierzu, daß das R.G. mit diesen Ausführungen beweist, daß es auf diesem Gebiet nicht zu Hause ist.

43) Ebenso R.F.H. 1331. — Surén: Im Handbuch der Verfassung und Verwaltung in Preußen und dem Deutschen Reich, S. 214, Anm. 4. — Hensel: Steuerrecht, S. 35. — Schranie: Besteuerungsrecht u. Steueranspruch, S. 9.

44) R.F.H. 18. 107. — Markull: Kommentar zum F.A.G. S. 121/2 und S. 134, — Oelrichs: im Deutschen Steuerblatt, 10. Jahrg. No. 12, S. 660. — Strutz: Handbuch des Reichssteuerrechts, S. 1238. — Schranil: Besteuerungsrecht und Steueranspruch, S. 71.

Zif. 1 grundsätzlich den Zuwachs am gesamten Vermögen . . . . und nach § 2 Zif. 3 den Zuwachs am inländischen Grundvermögen d. h. es besteuert den Mehrwert eines Vermögens, der aus der Differenz des Vermögens zur Zeit zweier Veranlagungspunkte errechnet wird, also den Zuwachs oder die Differenz zwischen einem Anfangs- und Endvermögen im Sinne des § 5 a. a. O. Dieser Vermögenszuwachs kann nun aus Erträgen (durch Wertsteigerungen) von einer mehr oder minder großen Zahl von Vermögensgegenständen bestehen. Einer dieser Vermögensgegenstände ist eben auch das Grundstück, dessen Wertsteigerung durch die Wertzuwachssteuer besteuert wird. Es wird also aus derselben Quelle und mit dem gleichen wirtschaftlichen Erfolge diese Steuer erhoben. Damit ist aber ihre Gleichartigkeit bewiesen.[45]

Genau so liegt es mit der Einkommensteuer. Der § 6 Abs. 1 Zif. 8 des Gesetzes vom 10. August 1925 (R. G. Bl. I S. 189) lautet: „Der Besteuerung nach diesem Gesetz unterliegen . . . . sonstige Leistungsgewinne nach Maßgate der §§ 41, 42". § 41 Abs. 1 Zif 1 sagt: „Sonstige Leistungsgewinne sind Einkünfte aus Veräußerungsgeschäften . . ." Gewinne also, die bei Veräußerungen gemacht werden, unterliegen demnach der Einkommensteuer nach Maßgabe dieses Gesetzes und außerdem der Wertzuwachssteuer, d. h. es werden auch hier wieder beide Steuern aus derselben Quelle und mit demselben wirtschaftlichen Erfolg erhoben. Damit ist auch die Gleichartigkeit der Einkommensteuer bewiesen.[46]

Mit dem Beweise der Gleichartigkeit von Einkommensteuer und Vermögenssteuer mit der Wertzuwachssteuer ist die Voraussetzung für die Anwendbarkeit des § 2 Finanzausgleichsgesetz gegeben. Danach schließt also das Reich durch die Inanspruchnahme dieser Steuer die Erhebung der Wertzuwachssteuer durch die Länder und Gemeinden aus, allerdings nur so weit, als nicht reichsgesetzlich ein anderer vorgeschrieben ist. Eine derartige reichsgesetzliche Ausnahme stellt § 1 Abs. 5 des Gesetzes über die Aenderung des Finanzwesens vom 3. Juli 1913 i. Vbd. mit § 18 Abs. 3 Fi-

45) Ebenso R.F.H. 18. 107. — Markull: Kommentar zum F. A. G., S. 134. — Mann: im Handwörterbuch der Staatswissenschaften, Bd. 8, S. 615. — Strutz: im Handbuch des Reichssteuerrechts, S. 1238.

46) Ebenso R.F.H. 18. 108. — Markull: Kommentar zum F. A. G., S. 134.

nanzausgleichsgesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 2. April 1926 (R. G. Bl. I S. 203) dar.

Und hier muß jetzt, nachdem auf das Wesen der Wertzuwachsbesteuerung eingegangen wurde, auch auf ihre geschichtliche Entwicklung eingegangen werden. Bis 1911 konnten die Gemeinden auf der Grundlage und nur beschränkt durch § 13 Kommunalabgabengesetz autonome Wertzuwachssteuern erheben.[47] Das Reichszuwachssteuergesetz vom 14. Februar 1911 unterwarf nun aber den ohne Zutun des Eigentümers entstandenen realisierten Grundstücksgewinn einer Abgabe (§ 1 a. a. O.) und setzte die Vorschriften der Landesgesetze und Satzungen der Gemeinden und Gemeindeverbände grundsätzlich außer Kraft. (§ 72 a. a. O.). Der § 1 Abs. 3 des Gesetzes über die Aenderung des Finanzwesens vom 3. Juli 1913 setzte die Wertzuwachssteuer für das Reich außer Hebung und bestimmte im Abs. 5, daß durch Landesgesetze oder in Gemäßheit des Landesrechts durch ortsstatuarische Vorschriften eine andere Regelung der Besteuerung des Wertzuwachses getroffen werden kann. Damit war in Bezug auf die Autonomie der Länder der status quo ante 1911 wieder hergestellt.[48] Dieser Zustand besteht aber heute nicht mehr, denn die Landessteuerhoheit ist durch den Erlaß des Einkommensteuergesetzes und des Vermögenszuwachssteuergesetzes seitens des Reichs beschränkt. Allein hier ist zu untersuchen, in welchem Maße eine Beschränkung oder positiv ausgedrückt eine Autonomie besteht. „Diese Beschränkung ist durch § 1 Abs. 5 a. a. O. nur insoweit abgeschwächt, als die Landessteuerhoheit durch das Reichszuwachssteuergesetz vom 14. Februar 1911 beschränkt war und durch das Gesetz vom 3. Juli 1913 wieder hergestellt worden ist." (R. F. H. 18, 109).

Oder positiv gesagt, Autonomie besteht jetzt nur innerhalb der Grenzen, wie sie durch das Reichszuwachssteuergesetz von 1911 aufgehoben und durch § 1 Abs. 5 des Gesetzes über die Aenderung des Finanzwesens von 1913 wieder hergestellt wurde. Gerade diese Vorschrift des § 1 Abs. 5 a. a. O. bleibt nach § 18 Abs. 3 Finanzausgleichsgesetz unberührt. Daher kommt man zu dem Ergebnis: Auto-

47) Ebenso O. V. G. 55. 104.
48) Ebenso O. V. G. 78. 94.

nomie besteht nur im Rahmen des Reichszuwachssteuergesetzes vom 14. Februar 1911, und eine Abweichung von diesem Begriff ist unerlaubt.[49]

Eine Erweiterung des Wertzuwachsbegriffs über diesen Rahmen durch einen neuen, anderen Wertzuwachsbegriff verstößt also gegen § 2 Finanzausgleichsgesetz und ist daher unzulässig.

III.

Was aber bereits gegen die Rechtsschranke des § 2 Finanzausgleichgesetz verstößt, verstößt an sich aber notwendig auch gegen die Interessenschranke des § 3 Finanzausgleichgesetz, der besagt, daß Landes- und Gemeindesteuern, die die Steuereinnahmen des Reichs zu schädigen geeignet sind, nicht erhoben werden sollen, wenn überwiegende Interessen der Reichsfinanzen entgegenstehen. Eine Gemeindesteuer nämlich, die aus derselben Quelle und mit demselben wirtschaftlichen Erfolge wie eine Reichssteuer erhoben wird, ihr also gleichartig im Sinne des § 2 Finanzausgleichsgesetzes ist, ist auch im allgemeinen geeignet, die Steuereinnahmen des Reichs zu schädigen. Der weitere Rahmen des § 3 Finanzausgleichsgesetz schließt also auch den § 2 Finanzausgleichsgesetz ein. Aus der Regelung besonderer engerer Verhältnisse durch § 2 ist aber seine Spezialität gegenüber der lex generalis des § 3 zu folgern. Tatbestände, die also durch § 2 bereits erfaßt sind, können nur nach § 2 und nicht unter dem Gesichtspunkt des § 3 betrachtet werden. Dieser § 3 ist mithin nur für andere Tatbestände, als die bereits unter dem Gesichtpunkte des Verstoßes gegen § 2 behandelten, gegeben. Im vorliegenden Falle ist das die Schädigung der Vermögenssteuer vom 10. 9. 25 (R. G. Bl. I S. 2337) und der Grunderwerbssteuer vom 12. 9. 1919 (R. G. Bl. 1617), da ein Verstoß gegen diese beiden Gesetze auf Grund des § 2 Finanzausgleichsgesetz nicht vorliegt. Durch eine Erweiterung des Wertzuwachsbegriffs, würde der Verkauf von Grundstücken infolge der hohen Steuer außerordentlich gehemmt werden,[50] und es wäre nicht undenkbar, daß er bis auf Notverkäufe unterbliebe, weil evtl. Gewinne doch weggesteuert würden. Durch diese Erschwerung der Verwertung von Immobiliarbesitz besteht die Möglichkeit und

49) Ebenso Markull: Kommentar zum F. A. G. S. 134.
50) Vergl. Pape, Jahrbuch des Steuerrechts, VIII. Jahrg., S. 461.

Wahrscheinlichkeit seiner Wertminderung und damit überhaupt einer Vermögensminderung des Eigentümers, zu dem ja nach § 3 Vermögenssteuergesetz auch das Grundvermögen gehört. In derselben Linie liegt die geringere Beleihungsmöglichkeit d. h. die Möglichkeit Realkredit zu erhalten. Eine derartige Gemeindesteuerordnung wäre also geeignet zur Vermögensminderung und zur Hemmung des Umschlags, der gerade nach § 1 Grunderwerbssteuergesetz besteuert wird, auf dem Grundstücksmarkt zu führen, d. h. zu einer Minderung der Erträge aus der Vermögenssteuer und der Grunderwerbssteuer, einem Ergebnis, das gerade der § 3 Finanzausgleichsgesetz verhindern soll. Dieser Paragraph ist aber nicht schon überhaupt bei einer Schädigung von Steuereinnahmen des Reichs anzuwenden, er verlangt auch das Entgegenstehen überwiegender Reichsinteressen. Seitdem das Reich die Hauptsteuern für sich erhebt, ist wohl kaum noch eine Steuer denkbar, die nicht eine Reichssteuer schädigt. Wenn daher „der § 3 ein Ueberwiegen der Reichsfinanzinteressen zur Bedingung macht, gibt er zu erkennen, daß es im Einzelfall einer sorgsamen Abwägung aller beteiligten Interessen bedarf, und daß dem Interesse des Reichs dabei nicht etwa schon als solchen der Vorrang zustehen soll vor dem von Ländern und Gemeinden."[51] Andererseits ist aus dem Sinn dieser Stelle und dem noch noch weitergehenden Art. 11 Reichsverfassung zu entnehmen, daß das Reich nicht nur vom rechtlichen, sonder gerechterweise an seinen Aufgaben gemessen auch vom finanzpolitischen Standpunkt aus einen Vorrang hat.

Bezüglich der Grunderwerbssteuer ließe sich noch im Hinblick auf die Tatsache ein Einwand erheben, daß Länder und Gemeinden (Gemeindeverbände) auf Grund des § 37 Abs. 1 Finanzausgleichsgesetz die Steuern von den Grundstücken erhalten, die innerhalb ihres Gebiets liegen. Es läge somit gar keine Steuereinnahme des Reiches vor, da sie nicht zu Gunsten des Reichs erhoben würde (vgl. § 1 Abs. 2 R. A. O.). In der Tat gibt der § 36 Abs. 1 Finanzausgleichsgesetz dem Reich lediglich das Recht zum Abzuge von vier vom Hundert für seine Verwaltung der Steuer. Ob man auf Grund dieses 4 %igen Abzugs noch davon reden kann, daß diese Steuer teilweise dem Reich zufließt, kann

51) Markull: Kommentar zum F. A. G., S. 154.

fraglich erscheinen. Dieser Zweifel wird aber durch die klare Vorschrift des Absatzes 2 des § 36 Finanzausgleichsgesetz behoben, der sagt, daß die Grunderwerbssteuer als Reichssteuer im Sinne des § 1 Abs. 2 Reichsabgabenordnung gilt. [52] Somit dürfte dieser Einwand hinfällig sein.

IV.

Neben formal-juristischen Erwägungen, ohne die bisherigen als solche zu bezeichnen, dürfen bei einer Frage aus dem Gebiete des Steuerrechts aber auch wie einleitend erwähnt, die rein volkswirtschaftlichen oder enger gefaßt die finanzpolitischen Gesichtspunkte nicht außer Acht gelassen werden. Ebenso wie im allgemeinen bei Auslegung einer Willenserklärung der wirkliche Wille zu erforschen und nicht an dem buchstäblichen Sinne des Ausdrucks zu haften ist (vgl. § 133 BGB.) und wie bei der Auslegung eines Steuergesetzes neben dem Zweck die wirtschaftliche Bedeutung und die Entwicklung der Verhältnisse zu berücksichtigen sind (Vgl. § 4 R. A. O.), so muß auch bei der Schaffung eines Steuergesetzes der Sinn, die wirtschaftliche Bedeutung und die Entwicklung der Verhältnisse in Betracht gezogen werden. Da ist bezüglich der Erweiterung des Wertzuwachsbegriffs festzustellen:

Durch seine Erweiterung würde ein in Verbindung mit der Hypothekenaufwertung oder richtiger gesagt: Hypothekenabwertung entstandener Inflationsgewinn besteuert werden.

Das stellt sich heute, somit lange Zeit nach der Ende 1923 abgeschlossenen Inflationsperiode, als eine Spezialinflationsgewinnsteuer, ebenso wie die Obligationensteuer, dar. Gerade diese hier in Frage kommenden Spezialinflationsgewinne sind aber steuerlich bereits erfaßt. Dazu hat man nun eben nicht die Wertzuwachssteuer benutzt, sondern eine neue Steuer geschaffen.

Der § 26 des Art. III B. der 3. Steuernotordnung des Reichs vom 14. Februar 1924 (R. G. Bl. I S. 74) unter der Ueberschrift Geldentwertungsausgleich bei bebauten Grundstücken und der § 1 des auf Grund des Art. II des

52) Ebenso Surén: Im Handbuch der Verfassung und Verwaltung in Preußen und dem Deutschen Reich, S. 236, Anm. 3. — Bleicher: Im Handbuch der Finanzwissenschaft, Bd. 2, S. 460, No. 3. Loß: Der Finanzausgleich und Bayern, S. 18, No. 5. — Hensel: Steuerrecht, Tabelle 2. — Becker: Reichsabgabenordnung, S. 15. — Markull: Kommentar zum F.A.G., S. 406. — Ott: Grunderwerbsteuergesetz, S. 512/3.

Gesetzes über die Aenderung des Finanzausgleichsgesetzes vom 10. August 1925 (R. G. Bl. S. 254) erlassenen Gesetzes über den Geldentwertungsausgleich in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. Juni 1926 (R. G. Bl. S. 251) schreiben übereinstimmend vor, daß die Länder und nach näherer Bestimmung des Landesrechts die Gemeinden (Gemeindeverbände) vom bebauten Grundbesitz eine Steuer erheben. Die preußische Verordnung zur Ausführung der 3. Steuernotverordnung des Reichs (Preußische Steuernotverordnung v. 1. April 1924 (G. S. S. 191) sagt im § 1 des Abschn. I in Uebereinstimmung mit § 1 der schließlich unter Berücksichtigung der Aenderungen auf Grund des Art. II des Gesetzes zur Aenderung der preußischen Steuernotverordnung vom 2. Juli 1926 (G. G. S. 187) unter dem 2. Juli 1926 (G. S. S. 213) erlassenen Hauszinssteuerverordnung, daß zur Durchführung des Geldentwertungsausgleichs von den in Preußen belegenen bebauten Grundstücken eine besondere Steuer, nämlich die Hauszinssteuer, erhoben wird. Diese Hauszinssteuer, deren Name nach dem der Ablehnung verfallenen Regierungsentwurf Gebäude-Entschuldungssteuer sein sollte, fußt „auf dem Gedanken eines Ausgleichs für die Minderung der Hauslasten infolge der Gebäudeentschuldung. Sie steht in ursächlichem Zusammenhange mit der Abwertungs-Gesetzgebung."[53] Es soll durch diese Hauszinssteuer also gerade dasselbe getroffen werden, wie es bei einer Erweiterung des Wertzuwachssteuerbegriffs der Fall wäre, da beide den Gewinn treffen sollen, der im Zusammenhange mit der Entwertung der auf dem Grundbesitz lastenden Schulden entstanden ist.[54]

Es liegt also eine Doppelbesteuerung vor, die aus finanzpolitischen Gesichtspunkten heraus angreifbar ist und aus demselben Gesichtspunkt gerade vermieden werden sollte. Hinzu kommt, daß das Reichsfinanzministerium in seiner im April 1925 herausgegebenen Denkschrift über den Ausbau von Inflationsgewinnen den Standpunkt vertreten hat,

53) Brumby: Die neue Hauszinssteuer, S. 12. Ebenso Markull: Kommentar zur 3. Steuernotverordnung. S. 169. — Asch: Gemeindefinanzen- und steuern in Preußen, S. 37. — Fetzer: Die preußische Hauszinssteuerverordnung, S. 12/13. — Denkschrift über den Ausbau der Besteuerung von Inflationsgewinnen. Herausgegeben im Reichsfinanzministerium, Reichstagdrucksache No. 803, III. Wahlperiode 1924/25. S. 5. — Suren-Heusinger: Die Hauszinssteuer in Preußen, S. 13 und 16. — Vgl. auch die Steuerminderungen des § 4, Hauszinssteuerverordnung.

54) Ebenso Oelrichs: Steuerwünsche der Wirtschaft in „Mitteilungen der Steuerstelle des Reichsverbandes der deutschen Industrie" 1927, S. 42.

daß eine weitere Besteuerung von Inflationsgewinnen unzweckmäßig, untragbar und technisch kaum möglich sei.[55] Daraus ist zu entnehmen, daß mit der bisherigen Gesetzgebung nach der Ansicht des Reichsfinanzministeriums die Besteuerung der Inflationsgewinne abschließend geregelt sein solle, und daher eine nochmalige, also doppelte Besteuerung aus finanzpolitischen Gesichtspunkten abzulehnen ist.

Lebenslauf.

Ich bin als Sohn des Sanitätsrat Dr. Otto Kuznitzky und seiner Frau Josefine, geborene Loebel, am 3. Oktober 1905 in Breslau geboren. Ich besuchte das Johannes-Gymnasium, an dem ich Ostern 1925 die Reifeprüfung bestanden habe. Dann studierte ich an der hiesigen Friedrich-Wilhelm-Universität. Am 12./13. Oktober 1928 bestand ich die erste juristische Prüfung.

55) Vgl. S. 24/25 a.a.O. Reichstagdrucksachen, No. 803, III. Wahlperiode 1924/25.